

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25165C

Inscrit le 11 décembre 2008

Audience publique du 29 juillet 2009

Appel formé par

1. la société anonyme ..., ...

2. Monsieur ...,

contre

**un jugement du tribunal administratif du 12 novembre 2008 (n^{os} 24087 et
24088 du rôle)**

**dans un litige l'opposant au directeur de l'administration des Contributions
directes**

en matière d'impôt sur le revenu

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25165C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 11 décembre 2008 par Maître Fernand ENTRINGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de 1) la société anonyme ..., établie et ayant eu son siège social à ..., à l'époque représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, actuellement en état de faillite, et 2) Monsieur ..., ..., demeurant à ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 12 novembre 2008, les ayant déboutés

- de leur recours commun, inscrit sous le numéro 24087 du rôle, tendant à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 novembre 2007, référencée sous le numéro C14109, ayant déclaré la réclamation de la société ... du 5 octobre 2007 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 1998 irrecevable pour défaut d'intérêt et reçu en la forme les réclamations contre la rectification du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1998, les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1999, 2000 et 2001, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, et les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003, tout en les rejetant comme étant non fondées ;

- du recours introduit par Monsieur ..., inscrit sous le numéro 24088 du rôle, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 novembre 2007, référencée sous le numéro C14068, ayant rejeté sa réclamation contre un bulletin d'appel en garantie émis le 26 juillet 2007 à son encontre en sa qualité de représentant légal de la société anonyme ... ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 12 janvier 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 3 février 2009 par Maître Fernand ENTRINGER pour compte de la société anonyme ... et de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 24 février 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Fernand ENTRINGER et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 avril 2009.

En date du 25 juillet 2007, le bureau d'imposition Sociétés Diekirch de la section Sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit à l'encontre de la société anonyme ... :

- des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 1998, 1999, 2000 et 2001,
- des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2002 et 2003,
- des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2002 et 2003,
- des bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003.

Le 26 juillet 2007, le bureau d'imposition émit un bulletin d'appel en garantie à l'encontre de Monsieur ..., pris en sa qualité de représentant légal de la société anonyme ..., en mettant à sa charge les cotes d'impôt fixées par les différents bulletins susvisés, soit un montant d'impôts total de 2.146.654,04 €.

Suite à l'émission de ces différents bulletins, la société ... et Monsieur ... firent introduire, par courrier de leur mandataire du 5 octobre 2007, une réclamation conjointe devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur ».

Les réclamants, moyennant ce courrier, firent grief au bureau d'imposition d'avoir majoré les résultats déclarés par la société ... sur la base d'un rapport du service de révision, en faisant valoir que la saisine de ce service aurait été illégale eu égard au principe d'indépendance du service d'imposition par rapport au service de révision. Ils soulevèrent également dans ce contexte la question de savoir si le directeur de l'administration des

Contributions directes pouvait, sur base de l'article 6 du statut général des fonctionnaires de l'Etat, forcer un préposé d'un service d'imposition à entériner purement et simplement un rapport de révision sous peine de poursuites disciplinaires lorsque ce fonctionnaire avait produit des objections sérieuses à l'encontre de cette imposition.

Quant aux investigations-mêmes renseignées dans le rapport de révision, les réclamants estimèrent que le principe élémentaire suivant lequel l'administration serait en charge de la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale n'avait pas été respecté, au motif que leurs conclusions seraient dégagées de simples suppositions gratuites, sans le moindre début de preuve tangible. Ils relevèrent en outre que le rapport de révision ne relaterait pas divers points importants dont notamment le fait que les réviseurs se seraient adressés par écrit à 53 clients de ... en vue de recueillir des renseignements, ce qui aurait eu des effets désastreux pour la renommée de la société concernée et que ces mêmes réviseurs auraient omis de vérifier différents chiffres auprès d'une compagnie fiduciaire et d'une étude d'avocats, tel que cela aurait pourtant été suggéré par les réclamants.

Quant à l'obligation de connaître le bénéficiaire économique leur opposée par rapport à différentes opérations, les réclamants estimèrent avoir parfaitement révélé le destinataire des différentes commissions versées, de sorte qu'il n'y aurait pas eu lieu de traiter ces commissions comme des distributions occultes, imposables au niveau du distributeur, ceci en l'absence de toute preuve des suppositions des réviseurs ayant tendu à faire admettre l'hypothèse d'une escroquerie fiscale ou d'un blanchiment d'argent.

Ils reprochèrent finalement aux fonctionnaires de l'administration des Contributions directes de s'être livrés à une violation du secret fiscal par le fait d'avoir saisi l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, d'avoir informé différentes personnes de leurs investigations, ainsi que d'être intervenus auprès de la Commission de surveillance du secteur financier (CSSF).

Concernant plus particulièrement l'émission d'un bulletin d'appel en garantie à l'encontre de Monsieur ..., les réclamants, tout en reprenant les arguments par eux avancés concernant ..., firent valoir que l'intéressé n'était devenu administrateur-délégué de la société que suite à un conseil d'administration de ... tenu le 1^{er} août 2006, de sorte que rien ne permettrait de conclure que Monsieur ..., en tant que administrateur *ut singulus*, aurait failli à une quelconque obligation de sa part, tout en relevant que le bulletin en question ne serait nullement motivé sous cet aspect.

Le directeur décida de scinder cette réclamation conjointe et de prendre deux décisions distinctes dont une première référencée sous le numéro C14109 concernant la société anonyme ... et une deuxième, référencée sous le numéro C14068, concernant Monsieur

Par sa décision n° C14109 du 28 novembre 2007, le directeur déclara la réclamation de la société ... contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 1998 irrecevable pour défaut d'intérêt, à défaut par ce bulletin d'avoir fixé une cote d'impôt positive et reçut en la forme les réclamations contre la rectification du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1998, les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1999, 2000 et 2001, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, et les bulletins de la retenue sur les revenus de capitaux des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003, tout en les rejetant comme étant non fondées.

Par sa décision n° C14068 du même jour, le directeur reçut en la forme la réclamation introduite pour compte de Monsieur ... contre le bulletin d'appel en garantie du 26 juillet 2007, mais la rejeta comme n'étant pas fondée.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 février 2008 et inscrite sous le numéro 24087 du rôle, la société anonyme ... et Monsieur ... firent introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale ci-avant visée du 28 novembre 2007 référencée sous le numéro C14109, tandis que Monsieur ... fit introduire un recours séparé, inscrit sous le numéro 24088 du rôle, tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision directoriale ci-avant visée du 28 novembre 2007 référencée sous le numéro C14068.

A travers un jugement du 12 novembre 2008, le tribunal administratif prononça la jonction de ces deux recours, reçut les deux recours en réformation en la forme, les déclara non justifiés et en débouta les parties demanderesse, tout en déclarant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur les recours subsidiaires en annulation et en condamnant les parties demanderesse aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 11 décembre 2008, la société ... et Monsieur ... ont fait relever appel de ce jugement du 12 novembre 2008.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité de l'appel pour non-respect de l'article 41 (1) et (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que, contrairement à l'exigence prévue par cette disposition que l'objet de l'appel doit être nécessairement confiné à l'annulation ou la réformation du jugement de première instance sans pouvoir viser uniquement la décision administrative ayant fait l'objet du recours initial, la requête d'appel ne serait pas dirigée contre le jugement du 12 novembre 2008, mais contre la décision directoriale du 28 novembre 2007 en concluant à sa réformation. Après avoir relevé que les termes employés par un professionnel de la postulation devraient être appliquées à la lettre, il conclut que l'appel serait dirigé contre un acte décisionnel autre que celui pouvant faire l'objet de l'appel et devrait partant être déclaré irrecevable.

S'il est vrai que le dispositif de la requête d'appel déposée le 11 décembre 2008 demande à la Cour de « *réformer la décision entreprise* » et ensuite de voir ordonner la production du dossier fiscal intégral, de retenir un excès de pouvoir de la part du directeur, de dire que les factures litigieuses au fond sont correctes et de retenir que Monsieur ... ne saurait être personnellement mis à contribution pour les dettes d'impôts de la société ..., il n'en reste pas moins qu'il est précisé dès le début de cette requête que l'appel est dirigé contre le jugement prévisé du 12 novembre 2008 dont le dispositif est repris dans la requête d'appel. Par voie de conséquence, nonobstant le fait relevé par le délégué du gouvernement que le libellé du dispositif de la requête d'appel reprend celui de la requête introductive de première instance, la requête d'appel doit être comprise en ce sens qu'elle est dirigée contre le jugement du 28 janvier 2009 et qu'elle en demande la réformation dans le sens du résultat final que le directeur aurait dû déclarer recevable sa réclamation et statuer au fond en prononçant la réformation, sinon l'annulation des bulletins litigieux du 19 décembre 2007 suivant la demande afférente de l'appelante. Il s'ensuit que la requête est conforme à l'article 41 (1) et (2) de la loi susvisée du 21 juin 1999 en ce qu'elle contient l'indication du jugement contre lequel l'appel est interjeté et les prétentions des parties appelantes et que le moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement est à rejeter.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement signale ensuite que par jugement du tribunal d'arrondissement de Diekirch, siégeant en matière commerciale, du 4

février 2009, la société ... a été déclarée en état de faillite sur assignation de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines et que Maître Claude SPEICHER a été nommé curateur de cette faillite. Lors des plaidoiries, le délégué du gouvernement a estimé que suite à cette mise en faillite de la société ..., Maître ENTRINGER n'aurait plus de mandat valable pour plaider au nom de cette société. Dans sa prise de position, Maître ENTRINGER a admis qu'il n'a plus de mandat pour agir au nom de la société ..., le curateur ne s'étant pas manifesté après un courrier afférent de sa part, mais réaffirme le mandat lui donné par Monsieur ... et il considère que ce dernier, en sa qualité de codébiteur solidaire, serait en droit de faire valoir tous les moyens que la société ... pourrait faire valoir contre les deux décisions directoriales du 28 novembre 2007.

En l'espèce, tous les actes de procédure en instance d'appel ont été confectionnés et déposés par le mandataire de la société ... avant le prononcé de la faillite dans le cadre de la procédure devant les juridictions administratives qui est une procédure écrite. En outre, le prononcé du jugement déclaratif d'une faillite ne donne pas lieu à une reprise d'instance, l'article 452 du Code de commerce n'ajoutant pas un cas de reprise d'instance à ceux prévus en droit commun et plus particulièrement, à l'égard des juridictions administratives, par l'article 21 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, mais ouvre la faculté pour le curateur de se substituer au failli (cf. Répertoire Pratique de Droit Belge, V° Faillite et banqueroute, p. 373). Dans ces conditions, la question de la subsistance du mandat pour agir en faveur de Maître ENTRINGER après le prononcé de la faillite de la société ... reste sans incidence sur la procédure devant la Cour administrative et partant sur la recevabilité de l'appel sous analyse.

L'appel est partant recevable pour avoir été, pour le surplus, introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant aux bulletins d'impôt contestés

Les appelants reprochent en premier lieu au tribunal d'avoir rejeté à tort leur argumentation relative aux compétences respectives du directeur et du préposé du bureau d'imposition de saisir le service de révision et d'avoir ainsi méconnu les compétences des différents intervenants au niveau de l'administration des Contributions « *en gonflant exagérément le rôle du directeur de cette administration sous prétexte qu'il en est le chef hiérarchique* ».

Ils renvoient aux dispositions de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes, ci-après désignée par la « loi du 17 avril 1964 », pour en déduire que cette loi aurait instauré un « *compartimentage* » légal au sein de l'administration des Contributions directes avec assignation de fonctions déterminées et distinctes. Le règlement grand-ducal modifié du 19 octobre 1977 fixant l'organisation de l'administration des Contributions directes et des Accises, ci-après désigné par le « règlement grand-ducal du 19 octobre 1977 », pris en exécution de la loi prévue du 17 avril 1964, ne comporterait non plus aucune disposition autorisant la direction de l'administration des Contributions directes ou l'une de ses divisions à intervenir dans le champ de compétence du service d'imposition, la division compétente pour l'inspection du service d'imposition ne pouvant avoir cette compétence. Les appelants en déduisent que si la direction peut contrôler le fonctionnement du service d'imposition, elle ne peut pas intervenir dans la gestion du service d'imposition proprement dit et que les préposés des bureaux d'imposition seraient investis à l'égard du contribuable d'une compétence décisionnelle propre et non pas d'une compétence par délégation d'une autorité supérieure.

Les appelants critiquent pareillement l'interprétation, faite par les premiers juges, de certaines dispositions de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO). Tout d'abord, ils critiquent que le tribunal, en retenant que le § 29 AO ne tiendrait pas en échec les compétences hiérarchiques du directeur, aurait confondu la compétence hiérarchique d'organisation proprement dite et la compétence d'imposition spécifique réservée au préposé du bureau d'imposition *qualitate qua*. Ils estiment également que, contrairement à la conclusion dégagée par le tribunal, le § 46 (2) AO ne consacrerait pas un droit du directeur à intervenir dans les compétences spécifiques du préposé du bureau d'imposition, mais prévoirait une « *réclamation sui generis* » pour obtenir du directeur par la voie gracieuse une modification du bulletin. Finalement, les premiers juges auraient méconnu la nature juridique du § 78 AO qui n'autoriserait le directeur à intervenir qu'en cas de désaccord entre bureaux d'imposition sur la compétence pour décider quel bureau sera dorénavant compétent, de manière à confirmer implicitement la compétence exclusive d'un bureau d'imposition pour fixer l'imposition d'un contribuable.

Il n'est point litigieux en cause que le directeur est à considérer comme étant le chef de l'administration des Contributions directes, conformément à l'article 2, alinéa 1^{er} de la loi du 17 avril 1967 disposant que « *l'administration des Contributions est confiée à un directeur qui est le chef de l'administration* », et qu'il est entouré d'une direction comprenant, au vœu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 19 octobre 1977, entre autres, une division des révisions et une division d'inspection et d'organisation du service d'imposition. De même, il est constant en cause que l'article 5 de la loi du 17 avril 1964 subdivise le service d'imposition en 5 sections et que l'article 6 (1) de la même loi dispose que « *les différentes sections du service d'imposition se composent de bureaux dont le nombre et le siège sont fixés par règlement d'administration publique* », tandis que l'alinéa (2) du même article prévoit que « *à la tête de chaque bureau est placé un fonctionnaire ayant le grade d'inspecteur principal, d'inspecteur ou de contrôleur* ».

Si l'organisation interne de l'administration des Contributions directes se trouve ainsi définie par la loi du 17 avril 1964 et le règlement grand-ducal du 19 octobre 1977, ces dispositions ne règlent pas les attributions respectives de ces organes de l'administration des Contributions directes, l'article 7 de la loi du 17 avril 1964 attribuant seulement au service de révision la compétence « *pour toute l'étendue du pays* », l'article 11 de la même loi habilitant le pouvoir exécutif à répartir, par voie de règlement grand-ducal, non encore pris à ce jour, les attributions entre la direction et les différents services, sections et bureaux - en dérogeant le cas échéant en cette matière aux dispositions de l'AO - et l'article 5 du règlement grand-ducal du 19 octobre 1977 précisant même que « *un règlement grand-ducal ultérieur précisera les attributions rentrant dans la mission des différentes divisions* » de la direction.

En l'absence de règles afférentes dans la loi du 17 avril 1964 ou dans des dispositions d'exécution prises sur sa base, il y a partant lieu de se référer aux dispositions de l'AO. Il échet à cet égard de préciser que l'article 97 (3) 9) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif a précisé les dispositions de l'AO en ce sens qu'au Luxembourg, les fonctions que la loi générale des impôts attribue au directeur régional (« *Oberfinanzpräsident* ») s'entendent du directeur de l'administration des Contributions directes et que les attributions des autorités fiscales inférieures (« *Finanzämter* ») s'entendent des bureaux d'imposition.

Les divergences des parties relatives aux pouvoirs respectifs du directeur, du service de révision et du préposé d'un bureau d'imposition se rattachent à deux dispositions de l'AO, à savoir les §§ 29 et 46, dont le premier est libellé comme suit :

« (1) Die Finanzämter und ihre Hilfsstellen stehen unter Leitung von Vorstehern, denen die erforderlichen Beamten beigegeben werden. Mit Vertretung der Vorsteher im Allgemeinen oder mit Wahrnehmung einzelner Dienstgeschäfte der Vorsteher können andere Beamte betraut werden.

(2) Die Vorsteher haben darauf zu halten, dass die Steuern in ihrem Bezirk nach dem Gesetz verwaltet und alle Steuerpflichtigen gleichmäßig behandelt werden. Sie haben alles, was für die Festsetzung der Steuern in ihrem Bezirk wichtig ist, sorgfältig zu erkunden und die Nachrichten darüber zu sammeln und fortlaufend zu ergänzen »;

et le paragraphe 46 AO qui est libellé comme suit :

« (1) Die Oberfinanzpräsidenten haben die obere Leitung der Finanzverwaltung für ihren Bezirk. Sie überwachen die Gleichmäßigkeit der Gesetzesanwendung und beaufsichtigen die Geschäftsführung der Finanzämter.

(2) Die Oberfinanzpräsidenten und der Reichsminister der Finanzen können im Aufsichtsweg Verfügungen untergeordneter Behörden von Amtswegen oder auf Gegenvorstellung hin außer Kraft setzen und diese Behörden anweisen, Verfügungen können jedoch nur dann außer Kraft gesetzt werden, wenn sie von den nachgeordneten Behörden zurückgenommen werden könnten ».

Le paragraphe 29 AO confie la direction des bureaux d'imposition à des préposés auxquels il impose la mission d'administrer les cas d'imposition dans leur rayon de compétence en conformité aux principes de légalité et d'égalité. Cette disposition figure dans la 2^e section de la 1^{ère} partie de l'AO relative aux bureaux d'imposition et attribue aux bureaux d'imposition et à leurs préposés certes, comme l'affirment les appelants, une compétence propre pour le traitement des cas d'imposition individuels, mais elle ne qualifie pas cette compétence comme étant exclusive de toute autre intervention et ne fait partant pas obstacle à l'application d'autres dispositions de l'AO qui prévoient des compétences interférentes en faveur d'autres organes de l'administration des Contributions en ce qui concerne les cas d'imposition individuels. C'est partant à juste titre que le tribunal a jugé que cette compétence de principe n'est pas de nature à tenir en échec les compétences hiérarchiquement supérieures du directeur telles que consacrées par d'autres dispositions de l'AO, dont plus particulièrement le paragraphe 46 (2) AO prérelaté, étant donné que le pouvoir hiérarchique du directeur, tel que défini et délimité également par la loi quant à son étendue, doit pouvoir se superposer aux compétences propres des préposés des bureaux d'imposition, sous peine de rester lettre morte.

Or, le § 46 (1) AO confère clairement au directeur la mission de diriger l'administration des Contributions directes et de superviser les bureaux d'imposition pour s'assurer du respect, par ces derniers, du principe d'égalité et de la bonne gestion des cas d'imposition. Ainsi, cette disposition du § 46 (1), 2^e phrase AO doit être rapprochée de celle du § 29 (2) AO dans le sens que le préposé du bureau d'imposition est investi d'une compétence propre pour le traitement des cas d'imposition individuels, mais qu'il doit l'exercer en conformité aux principes de légalité et d'égalité et que l'exercice de la compétence et plus particulièrement le respect de ces principes est soumis à la surveillance du directeur. Le § 46 (2) AO prévoit deux instruments d'exercice de cette surveillance par le directeur, en l'occurrence d'abord le pouvoir de rapporter d'office une décision (*« Verfügungen untergeordneter Behörden von Amtswegen oder auf Gegenvorstellung hin außer Kraft setzen »*), ainsi que le pouvoir d'enjoindre aux autorités subordonnées de faire quelque chose (*« diese Behörden anweisen »*). Conformément à cette disposition, le directeur peut user de ces deux instruments, tant pour donner des directives générales que dans le

cadre d'un ou de plusieurs cas d'imposition individuels (cf. TIPKE-KRUSE, *Reichsabgabenordnung*, 1^e édit. 1961, § 46, Anm. 1), de manière que c'est à juste titre que le tribunal a considéré que le § 46 (2) AO énumère deux compétences distinctes et indépendantes l'une de l'autre à défaut d'un ordre de subsidiarité prévu entre elles, la compétence d'injonction à travers des directives générales étant nécessairement indépendante de la faculté de rapporter une décision dans un cas d'imposition individuel. Le § 46 (2) AO limite cependant les deux compétences du directeur en ce sens que les deux instruments y prévus autorisent celui-ci à enjoindre au bureau d'imposition de prendre une décision conforme à sa directive, mais ne lui permettent pas de se substituer au bureau d'imposition pour prendre à sa place des décisions dans le cadre de cas d'imposition individuels (cf. TIPKE-KRUSE, *Reichsabgabenordnung*, 1^e édit. 1961, § 46, Anm. 1).

Il s'ensuit que, contrairement à ce qui est soutenu par les appelants, le directeur pouvait, à travers la division d'inspection et d'organisation du service d'imposition, légalement charger la division des révisions, ces deux divisions faisant partie de la direction chargée d'assister le directeur dans sa mission de chef d'administration, pour vérifier pour son compte si le cas d'imposition de la société ... était traité par le bureau d'imposition compétent conformément aux principes de légalité et d'égalité et, sur base des conclusions du rapport de la division des révisions, enjoindre au bureau d'imposition de fixer les bases d'imposition et les cotes d'impôt rédues par la société ... sur base dudit rapport.

La Cour fait sienne l'analyse du tribunal que cette conclusion ne saurait être énervée par la référence faite par les appelants au § 78 AO, étant donné que cette disposition concerne le rôle du directeur en cas de conflit d'attribution entre bureaux d'imposition, soit une problématique qui ne touche pas directement la présente espèce.

Ces moyens des appelants sont partant à rejeter.

En deuxième lieu, les appelants formulent la demande de se voir communiquer l'intégralité de leur dossier administratif, dont notamment le commentaire du préposé du bureau d'imposition au sujet du rapport de la division des révisions en renvoyant à l'article 8 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes et en affirmant que la législation fiscale ne prévoirait pas ce droit à la transparence administrative, de manière que les règles de la procédure administrative non contentieuse devraient trouver application.

Concernant la réalité des factures litigieuses, les appelants se prévalent de l'article 109 du Code de commerce pour estimer qu'une facture acceptée expressément par la signature pour accord ou tacitement par le paiement prouverait un accord de volonté dûment exécuté sur une prestation et sa rémunération qui lierait les parties et s'imposerait aux tiers jusqu'à preuve du contraire, de manière que cet effet devrait être reconnu aux factures contestées par le service de révision au motif qu'elles auraient toutes été tacitement acceptées par des paiements. Si le § 5 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 pouvait trouver application en matière de factures acceptées, la charge de la preuve du caractère fictif de la facture incomberait à l'administration et la preuve de ce caractère fictif ne serait pas rapportée en l'espèce. Les appelants réitèrent leur argumentation que les impositions en cause seraient encore intervenues au mépris du § 208 AO.

Quant au fait relevé par le délégué du gouvernement, que le dossier a été transmis le 5 avril 2007 au parquet du tribunal d'arrondissement de Diekirch pour que les suites prévues par les dispositions pénales de l'AO, dont notamment le § 396, y soient réservées par les autorités judiciaires, les appelants estiment qu'il y aurait lieu de surseoir à statuer en attendant que le volet pénal soit vidé dans la mesure où l'action publique aurait été mise en

mouvement par ledit transfert et que la juridiction administrative serait liée par les faits constatés ou retenus par le juge pénal et également, par dérogation au principe général, par la qualification juridique des faits par le juge pénal, au motif que la légalité de la décision administrative serait subordonnée à la condition que les faits lui servant de fondement constituent une infraction pénale.

En ordre subsidiaire, les appelants exposent que la société ..., à l'époque qualifiée de professionnel du secteur financier (PSF) et partant soumise au contrôle de la Commission de surveillance du secteur financier (CSSF), aurait remis à celle-ci la liste des bénéficiaires des différents paiements en cause en contre-partie de l'engagement de tenir cette liste secrète, mais qu'en présence du refus des fonctionnaires du service de révision de fournir « *les mêmes garanties élémentaires de secret* », la transmission de la liste aurait été refusée à ce service. Les appelants marquent leur accord à ce que la Cour ordonne la communication de cette liste sur base de l'article 284 du Nouveau Code de procédure civile de la part de la CSSF.

Il y a d'abord lieu de constater qu'en renvoyant au § 208 AO, les appelants ont réitéré, certes très succinctement, mais nécessairement leur argumentation déjà déployée en première instance tenant au caractère régulier de la comptabilité de la société ..., à la présomption de véracité y attachée par le § 208 (1) AO et à l'insuffisance des éléments invoqués par le rapport du service de révision pour écarter cette présomption.

Le § 208 (1) AO dispose que « *Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind wenn nach den Umständen des Falles kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zu Grunde zu legen* ». Conformément à cette disposition, la présomption de régularité de la comptabilité joue dans l'hypothèse d'une tenue de la comptabilité qui est formellement conforme aux prescriptions du § 162 AO et de l'absence d'indices permettant de douter de la réalité factuelle des différentes écritures et documents comptables. Le tribunal en a justement déduit que des précisions sur les opérations visées par le rapport du service de révision ne pourraient être demandées que dans l'hypothèse de circonstances particulières susceptibles de conclure au caractère incomplet ou incorrect des éléments comptabilisés. Or, il y a lieu de confirmer les premiers juges en ce que, après avoir noté que le dépôt tardif des déclarations d'impôt et des comptes annuels afférents ne constitue pas en soi un indice en ce sens, ils se sont référés à une série d'autres éléments de nature à mettre en doute cette présomption de régularité et constitutives de non-observations du § 162 (2) AO, à savoir plus particulièrement le libellé qualifié de vague et imprécis des factures reçues de la part de ... et ... et des écritures comptables qui a été incriminé par les réviseurs comme les mettant dans l'impossibilité de déterminer avec certitude l'objet exact des différentes prestations facturées à la société

Dans ces conditions, le service de révision pouvait valablement avoir des doutes quant à l'exactitude des déclarations d'impôt et des comptes annuels concernant les exercices en cause et, conformément au § 205 AO, il était habilité à procéder à des vérifications complémentaires et à inviter la société ... à prendre position quant à ces points.

En réaction aux questions lui ainsi soumises par le service de révision, les appelants se prévalent à tort du concept de droit commercial de la facture acceptée pour voir imputer à la partie publique la charge de la preuve du caractère fictif des factures en cause, étant donné que les effets en droit commercial de la facture acceptée ne sont pas en soi opposables fiscalement, le droit fiscal s'attachant de manière indépendante à la réalité économique d'une opération pour la qualifier et en déterminer le régime fiscal applicable. C'est plutôt sur base du § 171 AO, au vœu duquel il incombe au contribuable « *wo seine Angaben zu Zweifel*

Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat », et du § 205 AO que la société ... était tenue de fournir des éléments complémentaires pour établir la réalité économique des prestations alléguées à la base des factures visées par le rapport du service de révision. Or, force est de constater que les appelants n'ont soumis à aucun stade d'instruction du litige sous analyse des informations utiles sur la nature et l'importance des prestations censées constituer la contrepartie économique des paiements par elle opérés.

S'il est vrai que les appelants proposent de voir ordonner à la CSSF de soumettre à la Cour la liste des bénéficiaires des différents paiements litigieux, cette liste est à elle seule insuffisante pour soutenir utilement les prétentions des appelants, étant donné qu'en l'absence d'autres éléments concrets, une simple liste des bénéficiaires n'établit pas la réalité et l'envergure des contreparties aux paiements y renseignés.

Il découle de ces développements que les appelants, suite aux doutes quant à l'exactitude des déclarations d'impôt et des comptes annuels concernant les exercices en cause valablement émis par le service de révision et repris par le directeur, n'ont pas satisfait à la charge de la preuve leur imputée par les §§ 171 et 205 AO d'établir la réalité des opérations économiques censées être documentées par les factures mises en cause par le service de révision et supposées représenter la contrepartie des paiements pareillement contestés par le service de révision.

Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de sursis à statuer formulée par les appelants au vu de l'action publique mise en mouvement, étant donné qu'alors que l'action publique tend à établir un ensemble de faits par tous les moyens de preuve admissibles à travers une instruction par la partie publique afin de vérifier s'ils sont constitutifs d'une infraction pénale, la validité de la décision administrative contestée en l'espèce, à savoir la décision directoriale du 28 novembre 2007, référencée sous le numéro C14109, est indépendante de toute qualification pénale et est fonction du seul constat que la partie demanderesse n'a effectivement pas satisfait à la charge de la preuve lui incombant pour en tirer les conséquences qui s'imposent au niveau des différents impôts directs en cause.

La Cour fait également sienne l'analyse du tribunal que, concernant la demande formulée par les appelants de voir ordonner la communication du dossier fiscal du service d'imposition et celui de la direction de l'administration des Contributions directes, sinon la communication du commentaire sur le rapport de révision par le préposé du service d'imposition sociétés de Diekirch, au vu de la conclusion ci-avant retenue et indépendamment de ce que la réglementation de la procédure administrative non contentieuse n'est pas applicable en la matière, il n'y a pas lieu de faire droit à cette demande, étant donné que la décision directoriale déferée est motivée à suffisance de droit et de fait sur les points litigieux, et que la même conclusion s'impose relativement aux droits que se sont réservés les appelants de voir entendre le préposé dudit bureau d'imposition, cette mesure d'instruction ne s'imposant en effet point au regard de la conclusion ci-avant dégagée.

Il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à juste titre que le tribunal a décidé que les appelants sont à débouter de leur recours tendant à la réformation de la décision directoriale du 28 novembre 2007, référencée sous le numéro C14109, de manière que le jugement entrepris est à confirmer sous ce volet.

Quant au bulletin d'appel en garantie

Les appelants relèvent que les déclarations fiscales pour les exercices 1998 à 2003 auraient été déposées entre le 26 janvier 2001 et le 5 janvier 2005, mais que Monsieur ... ne serait devenu administrateur-délégué de la société ... que suite à un conseil d'administration de cette société du 1^{er} août 2006 et que la gestion journalière aurait été assurée avant cette date par deux autres personnes, de manière que Monsieur ..., ayant seulement fait partie d'un organe collégial sans disposer de pouvoirs propres jusqu'au 1^{er} août 2006, n'aurait pas pu faillir à une obligation à sa charge. Tout en admettant qu'il « *se peut que ... ait préparé les bilans et qu'il ait même signé les déclarations fiscales* » susvisées, les appelants affirment qu'à ces moments respectifs il n'aurait pas été le représentant légal de la société ... au sens du droit des sociétés, de manière qu'il n'aurait pas pu engager cette société à l'égard des autorités fiscales à défaut de revêtir l'une des qualités prévues aux §§ 103 à 108 AO.

En outre, les appelants soutiennent que le directeur serait resté en défaut « *de préciser ne fût-ce que succinctement* » en quoi consisterait dans le chef de Monsieur ... le comportement fautif personnel requis par le § 109 AO pour pouvoir émettre un bulletin d'appel en garantie et qu'aucune inexécution fautive des obligation d'un représentant de société ne pourrait être constatée à son égard.

Le § 109 (1) AO est libellé comme suit :

« (1) Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften in soweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht bewert worden sind ».

Or, s'il est vrai que Monsieur ... n'a accédé à la fonction d'administrateur-délégué de la société ... qu'à partir du 1^{er} août 2006, de manière qu'il n'avait pas revêtu cette fonction au cours des exercices sociaux de réalisation des opérations incriminées par le service de révision et aux moments de confection et de dépôt des comptes annuels et des déclarations d'impôt visant ces mêmes exercices, il n'en reste pas moins qu'il était administrateur de la société ... durant cette même époque, qu'il se dégage des indications du délégué du gouvernement non autrement contestées en cause que Monsieur ... figurait sur toutes les déclarations d'impôt comme représentant de la société ... et que Monsieur ... admet avoir lui-même dressé les comptes annuels et rempli les déclarations fiscales. Dans ces conditions, il doit être qualifié de représentant légal au sens du § 103 AO.

En ce qui concerne l'inexécution d'obligations à charge d'un représentant, c'est à bon droit que le directeur a relevé que Monsieur ... assumait envers le bureau d'imposition la responsabilité pour le dépôt des déclarations fiscales et des comptes annuels de la société ... pour les années d'imposition en cause et qu'il revêtait la fonction d'administrateur-délégué de la société ... à la date du contrôle fiscal par le service de révision, partant au moment où la société ... n'avait pas satisfait à la charge de la preuve lui incombant conformément aux développements ci-avant, et à la date d'émission des bulletins litigieux. Eu égard à ces éléments, le tribunal a valablement estimé que Monsieur ... a activement contribué à réduire les recettes effectives de la société ... et qu'en avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision et a mis Monsieur ... en mesure de vérifier le caractère légal et réel des motifs avancés pour justifier la mesure d'appel en garantie. L'appelant s'étant limité à conclure à une insuffisance de motivation, sans pour autant énumérer concrètement les indices relevés par le directeur, il y a lieu de rejeter l'appel

également sous ce volet comme n'étant pas fondé et de confirmer le jugement entrepris dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 11 décembre 2008 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute les appelants,
partant, confirme le jugement entrepris du 12 novembre 2008,
condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 juillet 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT

S. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29.7.2009
Le Greffier